

## **COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro du rôle: **25436 C**

Inscrit le 25 février 2009

---

### **Audience publique du 14 juillet 2009**

**Appel formé par  
Monsieur ... et son épouse,  
Madame ..., ...  
contre un jugement du tribunal administratif du 12 janvier 2009  
(n° 24135 du rôle)  
en matière d'impôts**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25436C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 25 février 2009 par Maître Guy PERROT, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, aux noms de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à ..., dirigé contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 12 janvier 2009 (n° 24135 du rôle), ayant déclaré non fondé leur recours tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions Directes du 4 décembre 2007 (C 14046, C 14047, C 14048, C 14049, 14050, C 14051, C 14052 et C 14053 du rôle), ayant rejeté comme non fondées 1) les réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2005, émis le 20 juin 2007 par l'administration des Contributions Directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition ... à l'égard de Monsieur ... et son épouse, Madame ... et 2) les réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 à 2005, émis le 20 juin 2007 par l'administration des Contributions Directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition ... à l'égard de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 25 mars 2009 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 27 avril 2009 par Maître Guy PERROT aux noms des appelants ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc Antoine CASANOVA, en remplacement de Maître Guy PERROT, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 juillet 2009.

---

En date du 20 juin 2007, l'administration des Contributions Directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition d'..., ci-après « *le bureau d'imposition* », émit les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2005 à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ci-après « *les époux ...* ». Le même jour, le bureau d'imposition émit les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 à 2005 à l'égard de Monsieur ...

Par courriers du 16 août 2007, les époux ... introduisirent des réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu précités auprès du directeur de l'administration des Contributions Directes, ci-après « *le directeur* ». Par courriers du même jour, Monsieur ... introduisit encore des réclamations contre les bulletins de l'impôt commercial communal précités auprès du directeur.

Par décision du 4 décembre 2007 (numéros C 14046, C 14047, C 14048, C 14049, C 14050, C 14051, C 14052 et C 14053 du rôle), le directeur répondit aux réclamations introduites en date le 16 août 2007 dans les termes suivants :

*« Vu les requêtes (C 14046, C 14047, C14048, C 14049) introduites le 20 août 2007 par les époux ... et la dame ..., demeurant à L-... pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003, 2004 et 2005, tous émis le 20 juin 2007 ;*

*Vu les requêtes (C 14050, C 14051, C 14052, C 14053) introduites le 20 août 2007 par le sieur ... pour réclamer contre les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2002, 2003, 2004 et 2005, tous émis le 20 juin 2007 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que, même sans être visés explicitement par les réclamations, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années litigieuses se trouvent néanmoins affectés d'office en application du § 5 de la 2e GewStW du 16 novembre 1943 et de la GewStR. 13 (cf. § 7 GewStG.), pour le cas où il en résulterait une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;*

*Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (C. E. 06.02.1996, no 8925) ;*

*qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer par une seule et même décision ;*

*Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition de les avoir soumis, pour les années litigieuses à l'impôt sur le revenu respectivement à l'impôt commercial communal par voie de taxation, qu'ils en contestent aussi bien le principe que la hauteur de l'imposition ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que les réclamants avaient remis pour les années litigieuses des déclarations pour l'impôt sur le revenu et pour l'impôt commercial communal en déclarant à chaque fois un revenu imposable zéro avec la seule explication qu'ils ne disposeraient que de revenus exonérés; qu'ils n'ont cependant pas appuyé cette affirmation par une quelconque pièce ;*

*Considérant de prime abord, que le réclamant avait déjà introduit des requêtes similaires pour les années 1999, 2000 et 2001, vidées respectivement sous les numéros du rôle C 11644 et C 12630; qu'il y avait été retenu que faute d'indications concises de la part du réclamant en relation avec ses revenus éventuellement imposables à l'étranger, le directeur des contributions avait, en date du 16 février 2004, demandé assistance à «l'administration belge de la fiscalité des entreprises et des revenus» et au «Belastingdienst/FIOD/ Informatie» des Pays Bas en vue du juste établissement de l'impôt luxembourgeois; que l'enquête, effectuée en Belgique et aux Pays Bas, sur base de l'article 26 de la Convention Luxembourg-Pays Bas et de la Directive du Conseil des Communautés Européennes du 19 décembre 1977 (77/799/CEE) et celle du 6 décembre 1979 (79/1070/CEE), a révélé que le réclamant n'était enregistré pour l'impôt sur le revenu dans aucun des deux pays ;*

*Considérant que la Cour Administrative a en date du 30 janvier 2007 (n° du rôle 21978 C) réformé le jugement du 23 août 2006 et déclaré la requête déposée le 25 novembre 2005 au greffe du tribunal irrecevable ;*

*Considérant qu'il n'est pas contesté que les réclamants, qui habitent au Grand-Duché et y ont leur domicile fiscal sont à considérer comme contribuables résidents ;*

*Considérant, qu'en date du 10 novembre 1995, lors de son entrée au pays, le réclamant avait signé auprès du Centre Commun de la Sécurité Sociale luxembourgeoise une*

*déclaration d'entrée comme travailleur indépendant avec la remarque qu'il exercerait ses activités exclusivement au Grand-Duché ;*

*Considérant qu'en l'espèce, le réclamant se réfère à l'article 7, alinéa 1<sup>er</sup> de la convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions (Convention) aux termes duquel «les bénéfices d'une entreprise de l'un des États ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement qui y est situé, que si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables audit établissement stable» ;*

*Considérant d'abord que d'après les dispositions de l'article 5 de la Convention ci-avant, l'expression «établissement stable» désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité et comprend notamment un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, ... et «qu'une personne agissant dans l'un des États pour le compte d'une entreprise de l'autre État – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5 – est considérée comme «établissement stable» dans cet État si elle dispose de pouvoirs qu'elle exerce habituellement dans cet État et qui lui permettent de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise» ;*

*Considérant ensuite que l'article 7, alinéa 2 de la Convention dispose que «lorsqu'une entreprise de l'un des États exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable» ;*

*Considérant qu'en date du 14 mai 2007 le bureau d'imposition, dans le cadre de son instruction préalable à l'imposition en application du § 205 AO avait invité le réclamant à fournir des explications supplémentaires, notamment en présentant:*

- une attestation de l'autorité fiscale néerlandaise, respectivement de tout autre pays dans lequel le réclamant disposerait d'une base fixe, pour documenter qu'il y était enregistré pour l'impôt sur le revenu et de joindre une copie du bulletin d'impôt ;*
- une attestation de l'autorité fiscale néerlandaise documentant que la société Allcomp Software y était enregistrée comme contribuable et de joindre, le cas échéant, une copie du bulletin d'impôt ;*
- un certificat de son affiliation obligatoire à un organisme national ou étranger de la sécurité sociale ;*

*que ces renseignements étaient requis pour la finalisation des impositions par voie d'assiette; qu'en effet, conformément à l'article 2 L.I.R., les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leur revenu tant indigène qu'étranger ;*

*Considérant que le réclamant n'a pas répondu à cette invitation et n'a ni présenté une pièce à l'appui ni rapporté une justification établissant qu'il ne disposait que de revenus exonérés ;*

*Considérant que le réclamant n'a entrepris aucune démarche afin d'esquiver le doute, notamment en clarifiant les points au sujet desquels le bureau d'imposition lui avait demandé des explications et des pièces à l'appui; qu'en l'espèce, le réclamant n'a pas présenté des arguments probants; qu'il ne doit s'en prendre dès lors qu'à lui-même si faute d'éléments convaincants, ses affirmations, dont le bien-fondé n'est pas établi, restent à l'état de pures allégations et n'ont pas été considérées ;*

*Considérant qu'en conséquence le bureau d'imposition était tenu, conformément au § 217 AO, à établir les bases d'imposition par voie de taxation ;*

*Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446; du 8.12.1970, n° 6042; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit les réclamations en la forme,*

*les rejette comme non fondées.»*

Par requête déposée le 3 mars 2008, les époux ... introduisirent un recours contentieux devant le tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée du directeur du 4 décembre 2007.

Par jugement du 12 janvier 2009, le tribunal reçut le recours en la forme, au fond le déclara non justifié et en débouta les époux ... avec condamnation aux frais.

Pour ce faire, le tribunal, en se basant sur le paragraphe 217 (1) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », rappela que la taxation constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition ayant épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt et qu'elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans la mesure du possible à la réalité économique. Ainsi, si l'administration des contributions directes peut procéder à une taxation d'office en cas d'absence de déclaration d'impôts, elle peut procéder par voie de taxation d'office même en présence d'une déclaration d'impôts et

plus précisément au cas où le contribuable n'a pas élucidé convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition mis en cause par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de la déclaration d'impôt.

Le tribunal nota que dans leurs déclarations fiscales pour les années 2002 à 2005, les époux ... avaient indiqué ne pas disposer de revenus, tout en ajoutant une note manuscrite comme quoi « *les revenus de l'entreprise ..., Pays-Bas sont exonérés par la loi du 30 mai 1969 (...)* », et rappela ensuite les termes du paragraphe 166 AO pour en déduire que le contribuable est obligé de déclarer la matière imposable, dont notamment son revenu, son bénéfice et sa fortune au bureau d'imposition et que l'administration procède ensuite à l'imposition du contribuable sur base de ses déclarations, l'examen de ce qui est imposable ou exonéré étant réservé exclusivement à l'administration. Partant, les premiers juges estimèrent que les époux ... s'étaient substitués à l'administration fiscale en déterminant eux-mêmes directement l'assiette imposable et en ne faisant aucune déclaration quant à leur matière imposable.

Concernant l'article 7 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi que du protocole final, signés à La Haye le 8 mai 1968, approuvés par la loi du 30 mai 1969, ci-après « *la Convention* », dont les époux ... sollicitent l'application à leur cas d'espèce, prétextant disposer d'un établissement stable ou base fixe d'affaires aux Pays-Bas et excluant partant leur imposition au Luxembourg, le tribunal constata que le seul extrait d'un registre de commerce néerlandais portant attestation de l'existence d'une société ... était insuffisant pour établir l'application de la convention, étant donné que les demandeurs ne versaient aucune autre pièce et ne donnaient aucun renseignement, notamment sur le lieu d'exercice de l'activité de l'entreprise. De même, le tribunal retint que les diverses factures portant comme en-tête le seul nom de Monsieur ... et indiquant une adresse, des comptes en banque et un numéro de téléphone luxembourgeois, laissaient plutôt supposer que l'activité de ladite entreprise est exercée au Luxembourg et non aux Pays-Bas, de sorte que les demandeurs restaient en défaut d'établir l'applicabilité de la Convention.

Les premiers juges notèrent finalement que les époux ... avaient été invités par courrier du 14 mai 2007 à verser des pièces à l'appui de l'affirmation que leurs revenus seraient exonérés au Luxembourg, qu'ils n'avaient réservé aucune suite audit courrier et que, tout en violant le paragraphe 171 AO leur imposant un devoir de collaboration avec le bureau d'imposition, ils étaient ainsi restés en défaut de fournir des déclarations quant à leur matière imposable au bureau d'imposition. Partant, le tribunal arriva à la conclusion que le directeur avait retenu à bon droit que le bureau d'imposition avait valablement pu procéder à l'imposition des demandeurs par voie de taxation d'office, conformément au paragraphe 217 AO, d'autant plus que les demandeurs originaires n'avaient versé aucune pièce relative à leur matière imposable permettant d'établir leur assiette imposable et le montant de l'impôt dû.

Par requête déposée le 25 février 2009, les époux ... ont régulièrement relevé appel contre le jugement du 12 janvier 2009.

## **QUANT À LA DEMANDE DE JONCTION AVEC L’AFFAIRE ENRÔLÉE SOUS LE NUMÉRO 25437 C DU RÔLE**

Par requête déposée en date du même 25 février 2009, les époux ... ont encore relevé appel d’un jugement du tribunal administratif du 12 janvier 2009 ayant déclaré non fondé leur recours contentieux introduit à l’encontre de deux décisions du directeur du 17 octobre 2007 ayant rejeté comme non-fondées leurs réclamations dirigées contre des courriers émis le 20 juin 2007 par le bureau d’imposition fixant les avances trimestrielles pour l’impôt sur le revenu et l’impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008.

Au dispositif de l’acte d’appel, les époux ... sollicitent de la Cour de « *statuer dans un seul et même arrêt sur les recours formulés à l’encontre du jugement entrepris et du jugement du Tribunal administratif du 12 janvier 2009 sous le numéro 23920* ».

Même si d’après l’article 135 (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l’impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », les avances trimestrielles pour l’impôt sur le revenu et l’impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 sont susceptibles d’être fixées en fonction de l’imposition établie en dernier lieu, c’est-à-dire pour l’année 2005, les deux recours ont cependant des objets différents et reposent sur des bases juridiques différentes, de sorte que la demande de jonction est à rejeter.

## **QUANT AU FOND**

Les époux ... rappellent en premier lieu qu’en date du 16 août 2007, ils ont introduit auprès du directeur des réclamations contre les bulletins litigieux et que selon le principe de la « *déclaration contrôlée* », à la fois le bureau d’imposition et le directeur auraient été tenus de ne pas se limiter à contester l’exactitude de leur déclaration, mais ils auraient dû leur demander d’éclairer tous les points leur paraissant éventuellement douteux avec des éléments à l’appui. Or, en l’espèce, la seule demande d’information de l’administration datant du 14 mai 2007 porte sur le seul aspect de la situation fiscale de Monsieur ..., à savoir l’existence d’un établissement stable ou base fixe d’affaires aux Pays-Bas, et ne contient aucune autre demande d’information sur le montant des revenus effectivement réalisé durant les périodes concernées. D’après les appelants, les demandes d’information et d’éclaircissement ne constitueraient non seulement un droit pour le bureau d’imposition, mais également une obligation, et la communication d’informations par le contribuable ne serait pas automatique en ce sens qu’elle nécessiterait une demande préalable de l’administration fiscale. Partant, le bureau d’imposition et le directeur auraient été tenus de ne pas limiter leur demande de renseignements aux seuls aspects mentionnés dans le courrier du 14 mai 2007, mais également sur le montant de leurs revenus pour les périodes d’imposition concernées. Dès lors, les époux ... estiment que leur devoir de collaboration n’aurait pas pu être exécuté en l’absence de demande d’informations pertinente de la part de l’administration couvrant l’intégralité de leur situation fiscale et que ni le bureau d’imposition ni le directeur n’auraient respecté les

obligations à leur charge durant la phase d'instruction préalable à l'imposition, de sorte que le jugement entrepris et la décision du directeur seraient à réformer.

Les époux ... soutiennent encore qu'il appartiendrait à l'administration de prouver les faits déclenchant ou augmentant la charge fiscale par rapport à la déclaration fiscale du contribuable et que s'il n'est pas contesté qu'il leur appartient de prouver l'existence d'un établissement stable ou d'une installation fixe d'affaires aux Pays-Bas, il en irait autrement de la fixation du revenu imposable. Or, en l'espèce, l'administration n'apporterait aucune preuve quant à la base taxable au Luxembourg et elle n'aurait formulé aucune demande d'informations concernant le montant du revenu imposable pour les périodes concernées et n'aurait tenté à aucun moment de les réorienter afin de leur permettre de fournir les éléments probants par rapport aux montants litigieux. Les appelants prétendent avoir entrepris des démarches afin d'expliquer qu'ils ne sont pas imposables au Luxembourg et la multiplicité des courriers envoyés en ce sens et leur formulation toujours identique prouveraient qu'ils auraient été sincèrement persuadés d'être exonérés d'impôt au Luxembourg. Comme pour le surplus l'administration serait tenue de consulter le contribuable préalablement à l'émission d'un bulletin d'imposition s'écartant de la déclaration du contribuable et que celui-ci devrait avoir la possibilité pendant un laps de temps suffisant de prendre connaissance des redressements prévus, le courrier du 14 mai 2007 leur envoyé ne saurait constituer une consultation préalable au sens du paragraphe 205 AO dans la mesure où il se limiterait à une demande de communication de pièces concernant la preuve d'une base fixe aux Pays-Bas et à mentionner de façon générale et sommaire une possible taxation d'office, sans préciser le montant sur lequel porterait pareille taxation. Partant, comme ni le bureau d'imposition ni le directeur n'auraient respecté le principe du contradictoire, le premier jugement serait à réformer.

Les époux ... critiquent plus précisément le bureau d'imposition de n'avoir jamais formulé de demande d'information ciblée sur les montants des revenus effectivement perçus par eux pendant la période litigieuse et soutiennent que ledit bureau n'aurait pas pu procéder à l'imposition de leurs revenus par voie de taxation d'office.

Concernant l'existence d'un établissement stable ou base fixe d'affaires aux Pays-Bas et l'applicabilité de l'article 7 de la Convention, les époux ... rappellent que l'existence d'une base fixe d'affaires résulterait d'un faisceau d'indices. Dans ce contexte, les appelants soutiennent disposer d'un bureau sis aux Pays-Bas à ..., avoir un numéro de registre du commerce aux Pays-Bas et y disposer également d'un numéro d'immatriculation à la TVA renseigné sur toutes les factures. Partant, au vu de ces différents éléments, il existerait un faisceau d'indices concordants permettant de conclure à la réalité et à l'effectivité d'un bureau et d'un établissement stable aux Pays-Bas au sens de la Convention et l'intégralité de leurs revenus serait imputable à cet établissement stable pour les périodes concernées, de sorte que lesdits revenus ne seraient partant pas imposables au Luxembourg, mais aux Pays-Bas.

Finalement, en relation avec les revenus effectivement réalisés, les appelants indiquent les revenus totaux pour les périodes concernées, à savoir 104.604.- € pour l'année 2002,



102.412.- € pour l'année 2003, 102.860.- € pour l'année 2004 et 53.861.- € pour l'année 2005.

Le délégué du gouvernement rappelle en premier lieu que pour les années fiscales concernées, les époux ... habitaient au Luxembourg et y avaient leur domicile fiscal, de sorte à être des contribuables résidents et, en vertu de l'article 2 LIR, y être soumis à l'impôt tant en raison de leurs revenus indigènes qu'étrangers. Le représentant étatique en déduit que les appelants étaient obligés de déclarer au bureau d'imposition compétent l'ensemble de leurs revenus mondiaux réalisés pendant les années 2002 à 2005. Or, au lieu de ce faire, ils auraient remis des déclarations vides, accompagnées d'une mention manuscrite, selon laquelle les revenus de l'entreprise ... seraient exonérés. Afin de pouvoir vérifier l'exactitude des assertions des appelants, le bureau d'imposition, sur base du paragraphe 205 AO, les aurait invités en date du 14 mai 2007 à produire un certain nombre de documents, invitation à laquelle ils n'auraient réservé aucune suite, de sorte que le bureau d'imposition aurait été obligé et fondé, sur base du paragraphe 217 AO, de taxer les revenus pour les années concernées.

Force serait encore de constater que les époux ..., dans leurs réclamations du 16 août 2007 se seraient toujours retranchés derrière la Convention, sans cependant appuyer leurs réclamations par des pièces probantes, ce qui aurait eu comme résultat que le directeur aurait rejeté lesdites réclamations. Or, tout comme il n'appartiendrait pas aux contribuables de décider s'ils doivent ou non remettre une déclaration d'impôt, il n'appartiendrait également pas aux contribuables de décider ce qu'il faut déclarer ou non, étant donné qu'en vertu du paragraphe 166 AO, les contribuables seraient obligés de déclarer la matière imposable au bureau d'imposition auquel est réservé le bénéfice de décider ce qui est imposable ou exonéré. En l'espèce, le bureau d'imposition concerné aurait correctement mené sa mission et il ne serait pas décelable pourquoi ledit bureau aurait dû formuler d'autres demandes, alors que, d'une part, si les époux ... avaient fourni les pièces sollicitées, le bureau aurait soit décidé qu'ils n'étaient pas imposables au Luxembourg, mais dans un autre pays et l'imposition se serait arrêtée là, soit qu'ils étaient imposables au Luxembourg et le bureau aurait par la suite pu demander les renseignements supplémentaires notamment quant au montant des revenus et des dépenses. Or, force serait de constater que les appelants avaient déjà refusé de collaborer les années antérieures et que suite à une demande d'assistance du 16 février 2004 à l'adresse des administrations fiscales belges et néerlandaises, il se serait révélé que ni les époux ... ni une société ... n'avaient été enregistrés dans lesdits pays.

Le juge administratif n'étant pas tenu de suivre l'ordre dans lequel les moyens sont présentés par une partie mais, dans l'intérêt de l'administration de la justice, sinon de la logique inhérente aux éléments de fait et de droit touchés par les moyens soulevés, pouvant les traiter suivant un ordre différent, il convient en premier lieu de se prononcer sur l'existence ou non d'un établissement stable ou base fixe d'affaires susceptible de justifier l'applicabilité de l'article 7 de la Convention, cette question conditionnant l'imposition des époux ... au Luxembourg.

Dans ce contexte, il échet de noter que la charge de la preuve d'une éventuelle double imposition incombe au contribuable et que la notion d'établissement stable suppose l'existence d'une infrastructure à la disposition de l'entreprise sur le territoire concerné, les dimensions restreintes du local n'excluant pas l'admissibilité d'un tel établissement. Cette infrastructure doit être fixée en ce sens qu'elle doit être localisée en un endroit géographique déterminé. De plus, l'activité de l'entreprise doit avoir été exercée entièrement ou partiellement à partir ou à travers cette infrastructure.

Ainsi, les époux ... font état des éléments suivants, qualifiés de faisceau d'indices, pour justifier l'existence d'un établissement stable aux Pays-Bas, à savoir en premier lieu un certificat d'immatriculation de la société ... au registre du commerce pour la région de « *Central Gelderland* », établie à ..., avec la mention que cette société est exploitée pour compte de Monsieur ..., et en deuxième lieu un numéro d'immatriculation à la TVA aux Pays-Bas renseigné sur les factures.

Ceci étant, il ressort de la décision du directeur qu'une demande d'assistance avait été adressée en 2004 à « *l'administration belge de la fiscalité des entreprises et des revenus* » et au « *Belastingdienst/FIOD/ Informatie* » des Pays Bas en vue du juste établissement de l'impôt luxembourgeois et que l'enquête, effectuée en Belgique et aux Pays Bas, sur base de l'article 26 de la Convention et de la Directive du Conseil des Communautés Européennes du 19 décembre 1977 (77/799/CEE) et de celle du 6 décembre 1979 (79/1070/CEE), a révélé que Monsieur ... n'était enregistré pour l'impôt sur le revenu dans aucun des deux pays, conclusion administrative qui n'a pas été contredite par les appelants dans le cadre du présent recours.

Pour le surplus, il se dégage des propres pièces soumises par les appelants, tel que relevé par le tribunal dans le jugement entrepris, que les diverses factures visant les années d'imposition litigieuses portent comme en-tête le seul nom de Monsieur ..., avec une adresse, un compte en banque et un numéro de téléphone luxembourgeois, laissant supposer que l'activité de l'entreprise en question est plutôt exercée à partir du Luxembourg et non pas des Pays-Bas. Cette apparence n'est pas battue en brèche par l'indication en lettres minuscules du nom de la société ... et d'un numéro d'immatriculation à la TVA aux Pays-Bas en bas desdites factures. Dans ce contexte, il convient d'ailleurs de relever que les époux ... n'ont jamais daigné fournir la moindre réponse à la demande précise du bureau d'imposition du 14 mai 2007 tendant à obtenir, d'une part, une attestation de l'autorité fiscale néerlandaise documentant que les époux ... y sont enregistrés pour l'impôt sur le revenu, d'autre part, une attestation que la société ... y est enregistrée comme contribuable, et, de troisième part, un certificat d'affiliation obligatoire à un organisme national ou étranger de la sécurité sociale.

Finalement, il ressort encore des pièces versées en instance d'appel par les appelants que les contrats conclus avec le seul client traité par Monsieur ..., à savoir la société belge ....., l'ont été avec Monsieur ... en nom personnel, demeurant à ... au Grand-Duché de Luxembourg, et non pas avec la société néerlandaise ..., et que celui-ci n'a résidé que très sporadiquement aux Pays-Bas, constats excluant *a priori* que l'activité de l'entreprise

de Monsieur ... ait été exercée entièrement ou partiellement à travers une infrastructure aux Pays-Bas.

Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le tribunal est arrivé à la conclusion que les époux ... restent en défaut de rapporter la preuve de l'applicabilité de l'article 7 de la Convention, c'est-à-dire l'existence d'un établissement stable ou d'une base fixe d'affaires aux Pays-Bas.

Il convient ensuite de se prononcer sur la double question de savoir si le bureau d'imposition était en droit de procéder par taxation d'office et si le directeur était en droit de confirmer ces taxations en rejetant les réclamations présentées par les époux ....

Le paragraphe 217 AO est libellé comme suit :

*« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».*

En vertu du paragraphe 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le paragraphe 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204, alinéa 1<sup>er</sup> AO énonçant que le bureau d'imposition doit *« die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...) »*.

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice *possible*. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents.

S'il est vrai, comme l'affirme le directeur, que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, ceci signifie seulement que dès lors qu'il ressort des circonstances de l'affaire que les résultats des taxations sont vraisemblables, les critiques dirigées contre ces mesures

ne sont pas fondées (v. C.E. 11 avril 1962, n° 5742 du rôle), et non que le contribuable qui s'estime surtaxé ne puisse pas bénéficier du droit de réclamation contre un bulletin auquel il reproche un résultat contraire aux vraisemblances ou dont il *prouve le caractère erroné*.

Au contraire, dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt.

Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient cependant d'aucune présomption de véracité.

En l'espèce, force est de constater que les époux ... avaient déjà été imposés par la voie de la taxation pour les exercices 1999 à 2001. Pour le surplus, concernant les exercices litigieux de 2002 à 2005, ceux-ci ont uniquement indiqué dans leurs déclarations fiscales ne pas disposer de revenus par la mention du chiffre « 0 », avec une note manuscrite comme quoi « *les revenus de l'entreprise ..., Pays-Bas sont exonérés par la loi du 30 mai 1969 (...)* » et n'ont fourni aucune réponse à la demande de renseignements du bureau d'imposition du 14 mai 2007. Finalement, dans leurs réclamations à l'adresse du directeur en date du 16 août 2007, les époux ... se sont contentés de contester le principe de leur imposition au Luxembourg, sans pour autant contester les montants retenus aux bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal pour les années litigieuses.

Partant, il y a lieu de retenir que les époux ... n'ont produit, ni devant le bureau d'imposition compétent, ni devant le directeur des éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris et que par cette attitude défaillante, ceux-ci ont enlevé au directeur toute possibilité d'investigation de leur

situation patrimoniale effective. Partant, il convient de confirmer le jugement entrepris en ce qu'il a décidé que le directeur avait retenu à bon droit que le bureau d'imposition était tenu conformément au paragraphe 217 AO d'établir les bases d'imposition par voie de taxation. En effet, à défaut de disposer de la moindre pièce en relation avec les réclamations introduites, celui-ci ne pouvait pas prendre une autre décision que celle sous examen, de sorte qu'il ne pouvait pas épuiser ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation.

Dans ce contexte, les époux ... sont particulièrement malvenus de reprocher au bureau d'imposition et au directeur une violation de leur obligation de consultation respectivement un non-respect du principe du contradictoire, obligations qui seraient à leur charge durant la phase d'instruction préalable à l'imposition, étant donné qu'eux-mêmes ont systématiquement refusé tout débat constructif avec l'administration, tel que cela se dégage de leur silence, suite à la demande d'informations du bureau d'imposition du 14 mai 2007, et des termes de leurs réclamations du 16 août 2007, vidant de la sorte pour le surplus la procédure de réclamation devant le directeur de tout son contenu.

Plus particulièrement, en se contentant d'introduire des réclamations devant le directeur avec l'indication de vouloir déposer des plaintes contre l'Etat luxembourgeois sans fournir cependant les moindres pièces et explications visant le principe d'imposition et les montants issus des taxations litigieuses, les époux ... ont mis le directeur dans l'impossibilité de prendre une autre décision et lui ont ôté la plénitude de ses pouvoirs, notamment la possibilité de procéder à une réformation *in peius*, pouvoir dont ne disposent pas les juridictions administratives au niveau de la phase contentieuse, de sorte que les appelants sont malvenus à solliciter à l'heure actuelle la réformation de la décision du directeur et une nouvelle imposition de leurs revenus pour les années d'imposition litigieuses, que ce soit par les juridictions administratives saisies du litige ou à la suite d'un renvoi du dossier devant le directeur.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est justifié en aucun de ses moyens et est partant à rejeter.

Au vu de l'issue du litige, la demande des époux ... tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 10.000.- € est à rejeter.

### **Par ces motifs**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit l'appel du 25 février 2009 en la forme ;

au fond, le dit non justifié ;

partant, en déboute les appelants ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les appelants ;

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,  
Henri CAMPILL, premier conseiller,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original  
Luxembourg, le 29 mai 2016  
Le greffier de la Cour administrative